

Udskriftsdato: mandag den 22. juni 2026

AFG nr 10076 af 26/09/2017 (Gældende)

Moms - afgiftspligtig person - kommunal institution - specialtandpleje og omsorgstandpleje

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 17-0705294

Moms - afgiftspligtig person - kommunal institution - specialtandpleje og omsorgstandpleje

Skatterådet bekræfter, at det er en myndighedsopgave, som ikke er omfattet af momslovens § 3, når kommunen udfører omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne visiterede borgere. Skatterådet bekræfter, at den årlige egenbetaling, som kommunen i henhold til lov har ret til at opkræve for behandlingerne, ikke giver anledning til en anden besvarelse.

Skatterådsmøde 26. september 2017 - SKM2017. 576. SR

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at det er en myndighedsopgave som ikke er omfattet af momslovens § 3, når kommunen udfører omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne visiterede borgere?
2. Kan det bekræftes, at den årlige egenbetaling, som kommunen i henhold til lov har ret til at opkræve for behandlingerne, ikke giver anledning til en anden besvarelse af spørgsmål 1?
3. I tilfælde af at spørgsmål 2 besvares med nej, kan det så bekræftes, at lønsumsafgiftsgrundlaget skal opgøres forholdsmæssigt som egenbetalingens størrelse ud af den samlede lønsum, der er medgået til behandlinger?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Bortfalder

–Beskrivelse af de faktiske forhold

X Kommunes faktiske forhold

Kommunen skal tilbyde omsorgs- og specialtandpleje til borgere, der har folkeregisteradresse i kommunen. For at modtage behandlingerne, skal man visiteres hertil. Egenbetalingen kan opkræves, uanset om det er kommunen selv der udfører behandlingerne eller om opgaven er udlagt til anden aktør. Det er alene folkeregister kommunen, der har retten til at opkræve egenbetalingen. Anden aktør kan ikke opkræve betaling for udførsel af opgaverne.

Kommunen udfører behandlingerne på egne borgere, som de i henhold til loven har visiteret til behandlingerne. Der anvendes ikke andre aktører til behandling af egne borgere og kommunen behandler ikke andre kommuners borgere.

Kommunen benytter sig af muligheden for, at opkræve patienterne en årlig egenbetaling for behandlingerne. Der opkræves det maksimale beløb, som lovgivningen giver mulighed for. Beløbene dækker al behandling og opkræves en gang årligt. Behandlingerne foregår typisk på tandplejens klinik, og udføres af kommunalt ansat personale. Årligt er der ca. Y patienter der er visiteret til omsorgstandplejen og ca. Y til specialtandplejen.

Reglerne omkring kommunernes tilbud om omsorgs- og specialtandpleje fremgår af tandplejebekendtgørelsen (BKG 2012 179) med senere ændringer.

Omsorgstandpleje er et kommunalt tandplejetilbud til voksne borgere, der af fysiske og/eller psykiske årsager er forhindrede i, eller som kun med stort besvær, kan benytte de almindelige tandplejetilbud.

Det fremgår af tandplejebekendtgørelsen § 7, stk. 1, at Kommunalbestyrelsen skal tilbyde forebyggende og behandlende tandpleje til personer, der er tilmeldt folkeregistret i kommunen, og som på grund af nedsat førlighed eller vidtgående fysisk eller psykisk handicap kun vanskeligt kan udnytte de almindelige tandplejetilbud.

Kommunalbestyrelsen kan indgå aftale med regionsrådet eller en eller flere kommunalbestyrelser om varetagelse af omsorgstandplejen jf. § 7 stk. 2.

Kommunen visiterer borgerne til omsorgstandplejen jf. § 7 stk. 4, og såfremt der i stedet for skønnes behov for et specialiseret tandplejetilbud, skal der visiteres til specialtandplejen.

Kommunalbestyrelsen kan, jf. § 8 tilbyde omsorgstandpleje ved hjælp af offentligt ansatte tandlæger eller praktiserende tandlæger evt. i samarbejde med kliniske tandteknikere.

Kommunalbestyrelsen kan også beslutte at indgå aftale med en eller flere praktiserende tandlæger/kliniske tandteknikere om varetagelse af omsorgstandplejen.

Kommunalbestyrelsen har pligt til at oplyse om, hvordan kommunen har tilrettelagt omsorgstandplejen jf. § 8.

Kommunalbestyrelsen kan jf. § 10 beslutte, at personer, der modtager omsorgstandpleje, selv skal betale en del af udgiften. Patientens egenbetaling i omsorgstandplejen kan dog maksimalt udgøre 390 kr. årligt (grundbeløb pr 1. januar 2005).

Specialtandpleje er et specialiseret tandplejetilbud til børn og voksne med så store funktionsnedsættelser, at de ikke kan benytte de almindelige tandplejetilbud hos praktiserende tandlæger, omsorgstandplejen eller børnetandplejen. Den er for borgere med udviklingshæmning, autisme eller en psykiatrisk lidelse. Borgeren skal have en funktionsnedsættelse, der gør, at man er afhængig af andres hjælp.

Det fremgår af tandplejebekendtgørelsen § 12, at Kommunalbestyrelsen skal tilbyde et specialiseret tandplejetilbud (specialtandpleje) til sindslidende, psykisk udviklingshæmmede m.fl., der er tilmeldt folkeregistret i kommunen, og som ikke kan udnytte de almindelige tandplejetilbud i børne- og ungdoms-tandplejen, praksisplejen eller i omsorgs-tandplejen.

Personer, der er omfattet af § 12, som har ophold i kommunale eller regionale boformer efter serviceloven eller i kommunale eller regionale almene ældreboliger efter lov om almene boliger m.v., der enten er etableret af kommunen eller af regionen eller aftale med kommunen, vil kunne henvises direkte til specialtandplejen jf. § 13.

Personer, der er omfattet af § 12, som er indlagt på eller tilknyttet psykiatriske hospitalsafdelinger, herunder distriktpsikiatriske ordninger, vil kunne henvises direkte til specialtandpleje. Personer, der er henvist til specialtandpleje efter stk. 1 og 2 og som efter tandlægefaglig visitation og rådgivning i specialtandplejen ikke skønnes at have behov for specialiseret behandlinger, henvises til behandling i omsorgstandplejen eller i praksistandplejen.

Kommunalbestyrelsen kan jf. § 14 tilvejebringe tilbud om specialiseret tandpleje i henhold til § 12 ved at etablere behandlingstilbud på egne klinikker eller ved at indgå aftale herom med andre kommunalbestyrelser, regionsråd eller private klinikker.

Kommunalbestyrelsen kan jf. § 15 beslutte, at personer, der modtager et specialtand-plejetilbud selv skal betale en del af udgiften. Patientens egenbetaling i specialtandplejen kan dog maksimalt udgøre 1.450 kr. årligt (grundbeløb pr 1. januar 2005). Jf. § 15 stk. 3 har kommunalbestyrelsen pligt til, at oplyse om, hvordan kommunen har tilrettelagt specialtandplejen i henhold til § 14.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1:

Det følger af lønsumsafgiftslovens § 1 stk. 1, at der skal betales afgift af virksomhed, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Bestemmelsen omfatter levering af sundhedsydelser, herunder tandlægebehandlinger. For at være omfattet af momsloven og bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og dermed lønsumsafgiftsloven, skal man være en afgiftspligtig person omfattet af momslovens § 3.

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed jf. momslovens § 3. Endvidere er andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner også omfattet, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

Det fremgår af momssystemdirektivet, artikel 9, stk. 1, at der ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

I artikel 13 bestemmes det at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke anses som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer, for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Der er således to betingelser der skal opfyldes for, at ydelser, der leveres af offentlige myndigheder, ikke er omfattet af momslovens bestemmelser:

- Virksomheden udøves i egenskab af offentlig myndighed.
- Afgiftsfritagelsen for andre statslige institutioner (end offentlige forsyningsvirksomheder) er derudover betinget af, at de udøvede former for virksomhed eller foretagne transaktioner ikke sker i konkurrence med erhvervsvirksomheder, der betaler moms.

Egenskab af offentlig myndighed

At virksomheden skal varetages i egenskab af offentlig myndighed betyder, at virksomheden skal udøves på grundlag af det offentligretlige organs særlige retlige status. Momsfritagelsen omfatter ikke virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private virksomheder (EF-domstolens dom i C-358/97, præmis 38.)

Ydelser, som en myndighed leverer i kraft af sin egenskab af offentlig myndighed, omfatter bl.a. udstedelse af pas og kørekort.

Når kommunen udfører omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne borgere, sker det på baggrund af en visitering af borgerne efter Serviceloven og Tandplejebekendtgørelsen. Det er kun bopælskommunen der kan visitere til behandlingerne. Kommunen varetager denne opgave i egenskab af offentlig

myndighed, og der er fastlagt regler for opgavens udførelse. Kommunen udøver en pligt, som er tillagt kommunen gennem lovgivningen. Denne opgave kan ikke varetages af private virksomheder, idet den ifølge lovgivningen, kun kan udføres af den kommune hvor borgeren har bopælsadresse.

Kommunen er forpligtiget til at varetage opgaven med omsorgs- og specialtandplejen. De har en mulighed for at lade andre udføre opgaven for sig, men ansvaret for opgavens udførelse påhviler i så fald, stadigvæk bopælskommunen, idet de skal påse, at behandlingerne udføres.

Såfremt kommunen ikke selv vil udføre opgaven, skal de sørge for at indgå aftale med en udbyder, som kan varetage opgaven for dem. Det er kommunen der bestemmer og skal vælge, hvem der skal udføre opgaven. Borgerne har således ikke frit valg mellem flere forskellige udbydere. Udbydere kan ikke komme ind på markedet og konkurrere om patienterne.

Der er lovgivningsmæssigt fastsat et maksimalt beløb, der kan opkræves i egenbetaling. At beløbet er fastsat ved lov, indikerer at, der er tale om betaling for en myndighedsopgave, på lige fod med opkrævning af egenbetaling for pas og kørekort. En begrænsning som typisk er gældende for udførelse af myndighedsopgaver, som man ikke opererer med, i det private marked, hvor markedskræfterne er frie, og prissætningen fastsættes på baggrund af markedssituationen.

Der henvises til EU- domstolens afgørelse i C-344/15 National Roads Authority (NRA), NRA er et offentligt organ, der er oprettet i medfør af vejloven og som har ansvaret for forvaltningen af det nationale offentlige vejnet. De har ansvaret for fastsættelse af vedtægter, som organet måtte anse for nødvendigt for driften og vedligeholdelsen af betalingsveje.

NRA er ligeledes lovligt bemyndiget til at indgå aftaler med tredjemand, hvorved disse får tilladelse til at opkræve vejafgifter på en betalingsvej. Det maksimale vejafgiftsbeløb, der kan opkræves for brugen af en betalingsvej, uanset om den er drevet af NRA eller en tredjemand, skal specificeres i vedtægter, som NRA vedtager med henblik herpå.

NRA udfører i lighed med kommunes omsorgs- og specialtandplejehandlinger myndighedsopgaver, uanset at de opkræver betaling herfor. Begge virksomheder forvalter opgaver, der er nedfældet i lov, og kompetencen er tillagt dem alene, med ret til at få andre til at varetage opgaven for sig, dog uden at ansvaret for opgavens udførelse hermed fortabes.

EU-retten udtaler i præmis 46, ”den omstændighed, at forvaltningen af en national vej er blevet overdraget til en privat erhvervsdrivende, ændrer desuden intet ved den omstændighed, at NRA fortsat bevarer det endelige ansvar med hensyn til de nationale veje, således at organet skal sikre, at disse veje fungerer, selv om den private erhvervsdrivende ikke længere ønsker eller magter at opfylde sine forpligtelser”.

Ud fra EU-domstolens afgørelse i ovennævnte sag, er det derfor vores opfattelse, at kommunens behandling af egne visiterede patienter i omsorgs- og specialtandplejen på samme vis, sker i egenskab af offentlig myndighed.

Konkurrencefordrejning

Kommunen kan vælge at etablere behandlingstilbud på egne institutioner eller indgå aftaler herom med andre kommunalbestyrelser, regionsråd eller private klinikker.

Overdrages opgaven til anden udbyder, skal denne følge lovgivningens krav om tilbuddets faglige indhold. Ansvaret for at opgaven bliver udført påhviler stadigvæk bopælskommunen. Såfremt anden aktør opgiver at udføre opgaven, påhviler det bopælskommunen at udføre opgaven.

Andre udbydere / private virksomheder kan ikke komme ind på markedet for omsorgs- og specialtandpleje, uden at kommunalbestyrelsen har truffet beslutning om, at opgaven skal tilbydes andre udbydere. Andre private virksomheder kan ikke frit byde på opgaven, og overtage den fra kommunen. Borgerne har derved ikke frit valg af leverandør. Det, at der opkræves egenbetaling, har ikke nogen indvirkning på patientens beslutning om, at benytte en bestemt aktør frem for en anden, idet de ikke har valgmuligheder mellem udbydere. Patienten har ikke noget valg, det er alene kommunalbestyrelsen der beslutter om de selv udfører opgaven eller vælger at indgå af tale om at anvende en anden aktør.

Det fremgår af SKM2008. 548. SR at en kommune ikke er en afgiftspligtig person, når kommunen opkræver afgifter af private erhvervsdrivende for adgang til stadepladser, ude servering mv. på offentlige vejarealer, da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder.

Der henvises endvidere til EU- domstolens afgørelse i C-344/15 National Roads Authority (NRA), præmis 24 og 25, hvoraf det fremgår, at der, i lighed med denne sag, ingen muligheder er for, at private erhvervsdrivende kan komme ind på markedet, da det kræver, at NRA indgår aftale med en udbyder herom.

I præmis 46 er det anført, at private kun kan komme ind på markedet, hvis NRA giver dem tilladelse hertil.

Det er med udgangspunkt i den nævnte afgørelse, vores opfattelse, at kommunens virksomhed med opkrævning af afgifter for omsorgs- og specialtandpleje på samme vis heller ikke udgør en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder, hvorfor fritagelse af afgiftspligt ikke fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Det er derfor videre vores opfattelse, at kommunen ved udøvelsen af sin virksomhed med omsorgs- og specialtandpleje ikke er at anse som en afgiftspligtig person, jf. ML § 3 e.c., idet der er tale om udøvelse af en myndighedsopgave. Kommunen er derfor i relation til omsorgs- og specialtandplejen ikke omfattet af momsloven.

Der kan således svares ”ja” på spørgsmål 1.

Ad Spørgsmål 2:

I momssystemdirektivet artikel 13 bestemmes det, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligtretlige organer ikke anses som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Ifølge artikel 13 er der således mulighed for, at opkræve egenbetaling for udførsel af myndighedsopgaver, uden at dette medfører at myndighedsstatusen ændres.

Kommunen opkræver den egenbetaling som loven (tandplejebekendtgørelsen §§ 10 og 15) giver ret til at opkræve for omsorgs- og specialtandplejebehandlinger. Der er brugerbetaling på almindelig voksentandbehandlinger i Danmark. Ved at opkræve et gebyr bidrager omsorgs- og specialtandlægepatienterne i lighed med andre voksne patienter, økonomisk til behandlingerne, om end, det er i begrænset omfang. Egenbetalingen er et fast årligt bidrag, der er uafhængigt af antallet af behandlinger der udføres årligt.

Der henvises endvidere til EU- domstolens afgørelse i C-344/15 National Roads Authority (NRA), som omtalt ovenfor, hvor det, at der opkræves egenbetaling for udførsel af myndighedsopgaver ikke medfører, at myndighedsstatusen fortabes.

Endvidere kan henvises til kommunernes udførsel af myndighedsopgaver med udstedelse af pas og kørekort, hvor der også opkræves egenbetaling uden at det påvirker vurderingen af, at der er tale om en myndighedsopgave, som ligger udenfor momslovens anvendelsesområde

Det er herefter vores opfattelse, at opkrævning af en lovbestemt egenbetaling ikke har betydning for vurderingen af, hvorvidt kommunens udførsel af omsorgs- og specialtandpleje udgør en myndighedsopgave, som falder udenfor momslovens anvendelsesområde eller ej.

Der kan således svares ”ja” på spørgsmål 2.

Ad spørgsmål 3:

Lønsumsafgiftsgrundlaget opgøres på grundlag af den lønsum, der er anvendt til levering af ydelserne, jf. lønsumsafgiftslovens § 4.

Indtægten ved egenbetalingen for omsorgs- og specialtandplejen er begrænset ved lov, og vil kun udgøre en brøkdel, af den udgift, der afholdes til udførsel af behandlingerne. Den overvejende del af udgiften anses for løn til personalet.

Derfor vil der opstå et misforhold mellem den opgjorte lønsumsafgift og det vederlag der modtages for ydelserne.

Da det ikke er muligt at øge egenbetalingen, belastes kommunen derved usædvanligt hårdt. En belastning de private udbydere ikke vil udsættes for, såfremt de varetager opgaven, idet de modtager en betaling fra kommunerne for behandlingen, som modsvares af de udgifter, der er i forbindelse med varetagelsen af opgaven.

Efter vores opfattelse, skal beregningsgrundlaget for lønsummen reduceres i forholdet mellem egenbetalingen og lønsummen.

Eksempel:

| | |
|--|----------------|
| Lønsum | 10.000.000 kr. |
| Egenbetaling | 500.000 kr. |
| Beregningsgrundlag for lønsumsafgiften | |
| $10.000.000 * (500.000 / 10.000.000)$ | 500.000 kr. |

Der kan således svares ”ja” på spørgsmål 3.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at det er en myndighedsopgave som ikke er omfattet af momslovens § 3, når kommunen udfører omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne visiterede borgere.

Begrundelse

Afgiftspligtige personer er i henhold til momslovens § 3, stk. 1, juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses derimod ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, jf. momssystemdirektivets artikel 13.

De to betingelser, der skal være opfyldt samtidigt, er således, at virksomheden skal

- udøves af et offentligretligt organ, og
- varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed.

Betingelserne er gentaget af EU-domstolen i flere domme, herunder eksempelvis i sagen C-174/14, Sudaçor og sagen C-344/15 National Roads Authority.

Dette dog medmindre de statslige, regionale og kommunale institutioner leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

En kommune er et offentligretligt organ, jf. momssystemdirektivets artikel 13. Da de omhandlede behandlinger af kommunens borgere, udføres af kommunen selv, er den første betingelse således opfyldt.

Behandlingerne anses endvidere for varetaget af kommunen i egenskab af offentlig myndighed.

For så vidt angår den anden betingelse følger det af EU-domstolens faste praksis, at betingelsen opfyldes, når Spørger varetager sin virksomhed på grundlag af sin særlige retlige status, idet Spørger ikke udøver sin virksomhed på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sagen C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige.

Ydelser, som myndigheder leverer i kraft af deres egenskab af offentlig myndigheder, omfatter eksempelvis udstedelse af pas og kørekort.

Det er SKATs opfattelse, at Spørger udøver sin virksomhed i egenskab af offentlig myndighed.

SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at Spørger i henhold til tandplejebekendtgørelsen er forpligtet til at tilbyde omsorgstandplejen og specialtandplejen til personer, der er tilmeldt folkeregistret i kommunen. Spørger udøver derfor ikke sin virksomhed på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at kommunen ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at kommunen selv udfører alle behandlingerne på egne borgere, som de i henhold til tandplejebekendtgørelsen har visiteret til behandlingerne, at der ikke anvendes andre aktører til behandling af egne borgere og at kommunen ikke behandler andre kommuners borgere. Ydelserne leveres derfor ikke i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Der henvises endvidere til SKM2017. 315. SR.

Spørger er på denne baggrund ikke en afgiftspligtig person i relation til behandlingerne, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 modsætningsvis.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at den årlige egenbetaling, som kommunen i henhold til lov har ret til at opkræve for behandlingerne, ikke giver anledning til en anden besvarelse af spørgsmål 1.

Begrundelse

Under hensyn til, at Spørger i medfør af besvarelsen af spørgsmål 1 ikke kan anses for en afgiftspligtig person, er den årlige egenbetaling ikke omfattet af momsloven.

Den årlige egenbetaling, som kommunen i henhold til tandplejebekendtgørelsen har ret til at opkræve for behandlingerne, giver derfor ikke anledning til en anden besvarelse af spørgsmål 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, i tilfælde af at spørgsmål 2 besvares med nej, at lønsumsafgiftsgrundlaget skal opgøres forholdsmæssigt som egenbetalingens størrelse ud af den samlede lønsum, der er medgået til behandlinger.

Begrundelse

Da spørgsmål 2 ikke besvares med et ”nej”, bortfalder spørgsmål 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”bortfalder, som følge af svaret på spørgsmål 2”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 3

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

- 1) ...
- 2) ...
- 3) Andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Momssystemdirektivets artikel 13

1. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

(...).

C-344/15 National Roads Authority

24 For det andet er der ingen realistisk mulighed for, at en privat erhvervsdrivende kan komme ind på markedet med henblik på at levere betalingsvejsydelse ved at bygge en betalingsvej, som ville konkurrere med Westlink-motorvejen eller Dublin-tunnelen.

25 En privat erhvervsdrivendes adgang til dette marked er nemlig betinget af, at NRA vedtager en vejafgiftsordning i forbindelse med en offentlig vej med henblik på at forvandle denne til en betalingsvej, fastsætter vedtægter for denne vej og dernæst indgår en aftale med en privat erhvervsdrivende, hvorved denne får tilladelse til at opkræve vejafgiften.

35 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at et offentligretligt organ, der udøver virksomhed bestående i at give adgang til en vej mod betaling af en vejafgift, i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal anses for at konkurrere med private erhvervsdrivende, som opkræver vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med det pågældende offentligretlige organ i henhold til nationale lovbestemmelser.

36 Det bemærkes, at direktivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, fastsætter en begrænsning for den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte regel om offentligretlige organers momsfrigørelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Formålet med den førstnævnte bestemmelse er således at opretholde den hovedregel, der er indeholdt i direktivets artikel 2, stk. 1, og artikel 9, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms, og bestemmelsen skal derfor ikke fortolkes snævert (jf. analogt dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 67 og 68).

37 Dette betyder imidlertid ikke, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte fritagelse for momspligt for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, bliver berøvet sin effektive virkning (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 61 og 62, og af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 49).

38 Det fremgår af direktivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, at disse organer skal anses for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

39 Det fremgår for det første af Domstolens praksis vedrørende den sidstnævnte bestemmelse, at der således tages sigte på det tilfælde, hvor de nævnte organer udøver virksomhed, som private økonomiske erhvervsdrivende ligeledes kan udøve i konkurrence med organerne. Formålet er at sikre, at de private økonomiske erhvervsdrivende ikke stilles ringere, fordi de bliver opkrævet afgift, mens organerne ikke bliver det (jf. i denne retning dom af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis).

40 For det andet har denne begrænsning af reglen om momsfrigørelse for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, kun karakter af en eventualitet. Anvendelsen af reglen indebærer et skøn vedrørende forhold af økonomisk art (jf. i denne retning dom af 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., 231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 32).

41 For det tredje bemærkes, at den konkurrenceforvridning af en vis betydning, som en afgiftsfritagelse af offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, ville føre til, skal vurderes i forhold til den pågældende form for virksomhed som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt marked, og ikke blot i forhold til aktuel konkurrence, men også til potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at en privat erhvervsdrivende kan komme ind på det pågældende marked, er reel og ikke rent teoretisk (dom af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis, og af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 74).

42 En rent teoretisk mulighed for, at en privat erhvervsdrivende kan komme ind på det pågældende marked, der ikke er underbygget af nogen faktisk omstændighed, af noget objektive indicium eller af nogen markedsanalyse, kan ikke sidestilles med, at der foreligger en potentiel konkurrence (dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 64).

43 Således som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, og af retspraksis vedrørende denne bestemmelse, forudsætter anvendelsen af bestemmelsen dels, at den pågældende virksomhed bliver udøvet i aktuel eller potentiel konkurrence med den, der udøves af private erhvervsdrivende, dels at forskelsbehandlingen mellem disse to former for virksomhed på momsområdet fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning, hvilken betydning skal vurderes under hensyntagen til de økonomiske omstændigheder.

44 Det følger heraf, at tilstedeværelsen af private erhvervsdrivende på et marked alene uden hensyntagen til de faktiske omstændigheder, objektive indicier og markedsanalyser hverken kan bevise, at der foreligger nogen aktuel eller potentiel konkurrence eller nogen konkurrenceforvridning af en vis betydning.

45 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at NRA's hovedopgave er at sikre, at der stilles et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Med henblik herpå har organet det overordnede ansvar for planlægningen, for opførelsen af alle nationale veje og for tilsynet med opførelsen og vedligeholdelsen af disse veje. I denne forbindelse er det alene organet, der kan udarbejde en ordning med henblik på indførelse af et system med vejafgifter for brugen af disse veje, og som kan indføre de vedtægter, som organet måtte anse for nødvendige for driften og vedligeholdelsen heraf, idet vedtægterne skal fastsætte det maksimale vejafgiftsbeløb, der kan opkræves for brugen af en betalingsvej, uanset om denne er drevet af NRA eller en privat erhvervsdrivende.

46 Det fremgår ligeledes af sagsakterne, at private erhvervsdrivende kun kan komme ind på markedet for tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, hvis NRA giver dem tilladelse hertil. Den omstændighed, at forvaltningen af en national vej er blevet overdraget til en privat erhvervsdrivende, ændrer desuden intet ved den omstændighed, at NRA fortsat bevarer det endelige ansvar med hensyn til de nationale veje, således at organet skal sikre, at disse veje fungerer, selv om den private erhvervsdrivende ikke længere ønsker eller magter at opfylde sine forpligtelser.

47 I denne henseende fremgår det for så vidt angår Westlink-motorvejen, at det i kontrakten mellem NRA og den private erhvervsdrivende var fastsat, at sidstnævnte skulle opkræve vejafgifterne ved at anvende et traditionelt system med bomme. Den overgang fra en vejafgiftsstation med bomme til et elektronisk vejafgiftsbetalingsystem uden bomme, der var nødvendig for at sikre en mere smidig afvikling af trafikken på denne motorvej, krævede imidlertid en betragtelig investering og indebar en risikotagning knyttet til indførelsen af et vejafgiftsbetalingsystem uden bomme. Da den private erhvervsdrivende ikke ønskede at foretage en sådan investering uden yderligere tilsagn fra NRA, forhandlede sidstnævnte en opsigelse af kontrakten, overtog driften af Westlink-motorvejen i august 2008 og installerede et elektro-

nisk vejafgiftsbetalingsystem i den offentlige interesse med henblik på at sikre en smidig afvikling af trafikken.

48 Det må fastslås, at virksomheden med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, der dermed ikke er begrænset til opkrævningen af vejafgifterne, under sådanne omstændigheder udelukkende udøves af NRA under betingelser, der under alle omstændigheder sikrer, at der stilles et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Herved varetager dette organ – enten på eget initiativ eller i tilfælde af, at den private erhvervsdrivende trækker sig tilbage – opgaverne med drift og vedligeholdelse af dette vejnet under iagttagelse af særlige lovbestemte forpligtelser, som udelukkende er pålagt organet.

49 Det er desuden ubestridt, at der ikke foreligger nogen reel mulighed for, at en privat erhvervsdrivende kan komme ind på det pågældende marked ved at bygge en vej, som ville kunne konkurrere med de allerede eksisterende nationale veje.

50 På denne baggrund fremgår det, at NRA udøver sin virksomhed med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift inden for rammerne af den retlige ordning, der kun er gældende for organet. Denne virksomhed kan, således som den forelæggende ret ligeledes har fastslået, derfor ikke anses for at blive udøvet i konkurrence med den virksomhed, der udøves af de private erhvervsdrivende, og som består i at opkræve vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med NRA i henhold til nationale lovbestemmelser. Desuden foreligger der i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 42, heller ikke nogen potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at private erhvervsdrivende kan udøve den pågældende virksomhed under de samme betingelser som NRA, er rent teoretisk. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, finder derfor ikke anvendelse på en situation, hvor der ligesom i hovedsagen ikke foreligger nogen reel, aktuel eller potentiel konkurrence mellem det pågældende offentligretlige organ og private erhvervsdrivende.

51 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at et offentligretligt organ, der udøver virksomhed bestående i at give adgang til en vej mod betaling af en vejafgift, i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke skal anses for at konkurrere med private erhvervsdrivende, som opkræver vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med det pågældende offentligretlige organ i henhold til nationale lovbestemmelser.

C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige

Virksomhed bestående i at opkræve afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer i England kunne ikke anses for leveret af et offentligretligt organ.

C-174/14, Sudaçor

En aktivitet, som består i til en region at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning inden for rammerne af programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region, henhører under reglen om fritagelse for merværdiafgift i denne bestemmelse i tilfælde af, at denne aktivitet udgør økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 9, stk. 1, hvis det kan fastslås - hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge - at selskabet skal kvalificeres som et offentligretligt organ, og at det udfører den pågældende virksomhed som offentlig myndighed, for så vidt som den forelæggende ret fastslår, at afgiftsfritagelsen for denne virksomhed ikke kan medføre konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Sag C-358/97 Kommissionen mod Irland

38. Hvad angår den sidste betingelse fremgår det af Domstolens faste praksis (dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 16, af 15.5.1990, sag C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. I, s. 1869, præmis 8, og af 6.2.1997, sag C-247/95, Marktgemeinde Welden, Sml. I, s. 779, præmis 17), at den virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand, er den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

SKM2017. 315. SR⁻

Spørger kunne ikke anses for en afgiftspligtig person efter momsloven, idet spørger var et offentligretligt organ, ligesom spørger udøver sine aktiviteter i form af dopingkontrol m.v. i egenskab af offentlig myndighed.

SKM2008. 548. SR⁻

En kommunens virksomhed med opkrævning af afgifter for stadepladser, udeservering m.v. på offentlige arealer udgjorde ikke en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder, hvorfor fritagelse af afgiftspligt ikke fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning. Kommunen var derfor ikke en afgiftspligtig person i relation til denne virksomhed.